دور نماذج الإفصاح العالمية في تعزيز الحوكمة المحاسبية

الأستاذ :مراد كواشي
كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير
جامعة أم البواقي
kouachimourad@yahoo.fr

ملخص المداخلة:

باللغة العربية:

إن سلسلة الأحداث التي شهدها العالم خلال العقدين الأخيرين وضعت موضوع حوكمة الشركات على قمة اهتمامات كل من مجتمع الأعمال الدولي و المنظمات العالمية، حيث تبين من خلال هذه الأحداث أن الشركات و حتى الدول التي تضعف فيها ممارسات الحوكمة تكون أكثر عرضة لنتائج و خيمة تفوق بكثير مجرد الفضائح و الأزمات المالية. كما اتضح أيضا أن نجاح هذه الحوكمة متوقف إلى حد كبير على نجاح تطبيق النماذج العالمية للإفصاح على غرار نموذج GRI و نموذج TBL... و التي تهدف في مجملها إلى إطفاء أكثر شفافية و وضوح على كل ما يتعلق بالأداء الشامل للمؤسسات و ليس فقط أدائها الاقتصادي أو المالي و ذلك بغرض توفير المعلومات الضرورية لكل فئات أصحاب المصالح. لذلك سنسعى من خلال هذه المداخلة إلى التطرق إلى أهم هذه النماذج و التي انبثقت في معظمها عن نظرية أصحاب المصالح.

__Abstract__:
The series of events in the world during the last two decades brought the issue of corporate governance at the top of the concerns of both the international business community and international organizations, as demonstrated in these events, companies and even countries that undermine the practices of governance that are more vulnerable to the consequences and the consequences far outweigh the mere scandals and financial crises. As it turned out also that the success of governance depends largely on the successful implementation of global models for disclosure on the model of GRI and model TBL... and designed in its entirety to fire more transparency and clarity to everything about the performance of the overall enterprise, not just their economic performance or financial and the aim of providing the necessary information for all categories of stakeholders. Therefore, we will seek through this intervention to address the most important of these models, which have emerged in most of the theory of stakeholders.

تمهيد:

إن مؤسسات اليوم لا تعد كيانات اقتصادية فحسب، بل كيانات ترتبط كذلك بالوطن الذي تعمل فيه. فهي تعمل في بيئات اجتماعية واقتصادية معقدة، حيث تتعرض لضغوط من أجل تحقيق الكفاية الاقتصادية من جانب أصحاب هذه المؤسسات، ولضغوط من أجل تحمل مسؤولياتها سواء من جانب الحكومة، أو هيئات المجتمع المدني، أو المستهلكين .ورغم أن الجدل الدائر بشأن المسؤولية الاجتماعية للمؤسسات أمر ليس بجديد، فقد حظي باهتمام أكبر في السنوات الأخيرة في ضوء ظهور الحركات المناهضة للعولمة، وفضائح الفساد في المؤسسات، واستمرار الظروف السيئة التي تعانى منها الكثير من الدول النامية.

وتهدف هذه الورقة البحثية إلى التعريف بنظرية أصحاب المصالح باعتبارها تمثل أهم المرجعيات الفكرية المفسرة لمفهوم حوكمة المؤسسات، كما سنتناول أيضا بالدراسة و التحليل أهم نماذج الإفصاح المعروفة على المستوى العالمي.

1- نظرية أصحاب المصالح و علاقاتها بالحوكمة المحاسبية للمؤسسة

لقد كان تقويم الأداء المؤسسي من الجانب المالي على الدوام محل نقد لاذع من طرف أغلب الباحثين و المسيرين و ذلك لأن نتائج هذا التقويم لا تراعي سوى مصالح المساهمين، و بالتالي فإنها تتجاهل مطالب الأطراف الأخرى التي تربطها علاقات متعددة مع المؤسسة من عمال، زبائن، موردين... . غير أن هذا الأمر بدأ يزول تدريجيا بعد ظهور نظرية أصحاب المصالح، و التي كانت نتاجا لتغير الظروف الداخلية و الخارجية للمؤسسة و الاقتصاد و المجتمع ككل.

يعرف G.YAHCHOUCHI أصحاب المصالح على أنهم: " مجموعة الأفراد و المؤسسات التي تشارك بشكل إرادي أو غير إرادي في خلق الثروة للمؤسسة، و في انجاز أنشطتها " [1].

في حين يعرفهم J.CABY و G.HIRIGOYEN على أنهم: " أفراد أو مجموعات لهم نصيب في نتائج المؤسسة "[2].

أما S.DAMAK-AYADI و Y.PESQUEUX فيعرفان أصحاب المصالح نقلا عن العالم FREEMAN على أنهم : " تلك الجماعات التي من شأنها أن تأثر و تتأثر بما تقوم به المؤسسة من أعمال و نشاطات، و ما تتنباه من برامج و سياسات"[3].

من خلال هذه التعاريف يتبين لنا أن لأصحاب المصالح البعض من الحقوق، التي ترتقي في بعض الأحيان إلى مستوى المطالبة لأن تعمل المؤسسة ضمن أطر قانونية و اجتماعية و بيئية من أجل الاستجابة لطموحات و احتياجات هذه الإطراف.

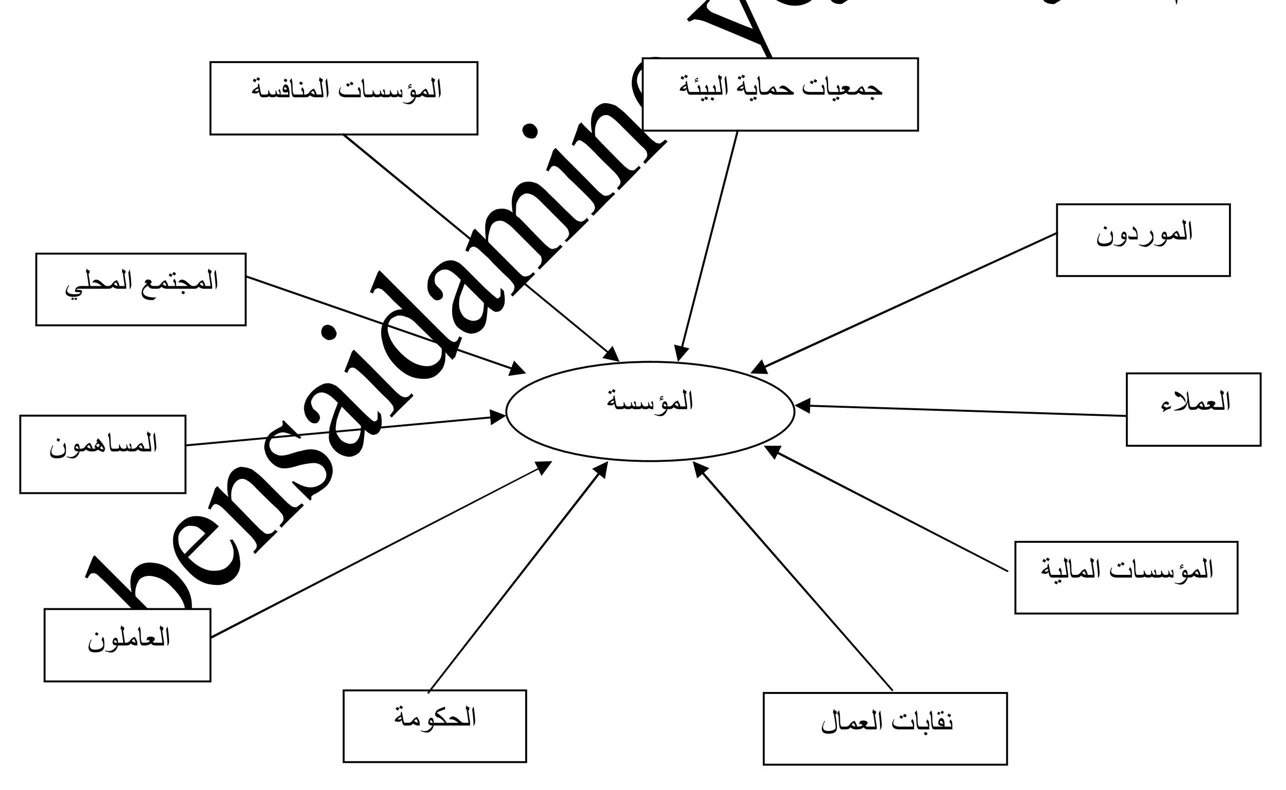
و تجدر الإشارة إلى أن نموذج أصحاب المصالح ظهر في الولايات المتحدة الأمريكية في بداية الستينات من القرن الماضي[4]، و ذلك بعد أن استمد فكرته الأساسية من النموذج الإداري التقليدي المعروف بنموذج المساهمين STOCKEHOLDERS MODEL الذي يرى أن للمؤسسة غاية وحيدة تتمثل في تعظيم ثروة المساهمين. غير أن نموذج أصحاب المصالح أضاف إلى نموذج المساهمين أن

هدف المؤسسة لا ينحصر فقط في هذا الأمر، بل يتجاوزه إلى تحقيق مصلحة كل الأطراف التي تتعامل مع المؤسسة و تتأثر سلبا أو إيجابا بأفعالها و قراراتها. و في هذا الصدد يقول S.MERCIER و M.LASSAGNE: " في إطار نظرية أصحاب المصالح تعد المؤسسة أداة للربط و التنسيق بين مصالح مختلف الأطراف المستفيدة، إذ يتمثل هدفها الأساسي في خلق الثروة لهم..."[5]. و منه يمكن القول أن المنطق الذي يحكم طروحات نموذج أصحاب المصالح يحاول إعطاء صورة أكثر دقة عن موقع المؤسسة ضمن بيئتها الاجتماعية العامة، و يطالب المدراء بالعمل على تحديد تلك الأطراف و العمل على الاستجابة لمطالبهم المشروعة. حيث يقول S.GIAMPORCARO-SAUNIERE : " تتمثل مسؤولية المسيرين في إطار نظرية أصحاب المصالح في تحقيق التوازن بين كل الفئات الداخلية والخارجية المشكلة لهذه الأطراف"[6].

و بناء على ما سبق يمكن القول أن المؤسسة محاطة ببيئة خارجية معقدة تتواجد فيها مجموعات عديدة من أصحاب المصالح الذين ينظرون إلى المؤسسة انطلاقا من مصالحهم الخاصة، و بالتالي فإنهم يقيمون أدائها من زاوية مدى تحقيق هذه المصالح.

و الشكل الموالي يقدم لنا صورة عن هذه البيئة.

شكل رقم 1: نموذج أصحاب المصالح



المصدر: أحمد القطامين، "الإدارة الإستراتجية: مفاهيم وحالات تطبيقية "، دار مجدلاوي للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2002، ص26.

من خلال الشكل السابق يتبين لنا أن أصحاب المصالح يتوزعون على العديد من الفئات، مـــن أهمهـــا: المساهمون، العملاء، العاملون، الموردون، الحكومة، المؤسسات المالية، المجتمع المحلي، المؤسســـات المنافسة، جمعيات الدفاع عن البيئة، نقابات العمال. و فيما يلي تفصيل لها:

المساهمون: و هم أصحاب المصالح التقليديون في المؤسسة، حيث يبحثون باستمرار عن تعظيم القيمة السوقية لأسهمهم، كما أنهم يسعون دوما للحصول على أرباح متزايدة لذلك فهم يأملون في أن تتوســـع المؤسسة و تحقق مركز مالي متميز[7].

العملاء: يحتل العملاء من بين كافة القوى التي تشكل بيئة المؤسسة موقع الصدارة من حيث الأهمية و التأثير المحتمل على الإستراتيجية و نتائج الأعمال، فالعميل في نهاية الأمر هو الذي يقـــرر شـــراء أو عدم شراء سلع و خدمات المؤسسة، و هو ما يؤثر بشكل مباشر على مستويات المبيعات و الأربـــاح و بالتالي على قدرة المؤسسة على الاستمرار و النمو. و عموما تتركز اهتمامات العملاء فـــي الحصـــول على السلع و الخدمات التي تقدمها المؤسسة بجودة عالية و أسعار معقولة مع احترام آجال التوصيل و التسليم. لذا ينبغي على المؤسسة أن تتعرف جيدا الطريقة التي يفكر بها عملائها، كما ينبغي أن يكـــون لديها فكرة واضحة و دقيقة عن مختلف أهدافهم و انتظاراتهم و ذلك من أجل الاســـتجابة لهـــا بصـــورة صحيحة[8].

العاملون: حيث أنه إذا كان نجاح المؤسسة مرهون بتحقيق أهدافها، فإن العاملون هم الوسيلة لتحقيـــق هذه الأهداف. لذلك فإنه حتى تزدهر و تتطور المؤسسة فإن عليها أن تعيـــد ترتيـــب أولوياتهـــا، و أن تتبنى مدخلا بناء و فعالا لإدارة عامليها يقوم على أساس تكوين فريق متكامل من العاملين لديه الخبـــرة و المهارة، و كذا الرغبة في الانتماء إلى المؤسسة و الولاء لها.

و في هذا الإطار فإن اللجوء إلى مختلف قنوات التغذية العكســـية (feedback) سيســـهل الأمـــور علـــى مسؤولي المؤسسات، ذلك أنهم من خلال هذه الطريقة سيتعرفون على مختلف المعوقـــات التـــي تقـــف حائلا بين المؤسسة و الأداء المتميز. و لهذا السبب تقوم المؤسسات الرائدة بالتعرف الدوري و المنتظم على آراء و تطلعات و هموم مواردها البشرية من خلال مجموعة من القنوات و الأساليب التي تـــأتي الاستبيانات في مقدمتها.

و منه يمكن القول أن تفهم المؤسسة لحقيقة احتياجات مواردها البشرية سيظل الوســـيلة الأمثـــل لـــردم الفجوة بين ما هي عليه الآن و ما تريد أن تكون عليه في المستقبل، ذلك أنه لا يمكـــن للمؤسســـة فـــي غياب عملية الاتصال والتعرف المنتظم على ما يدور في أذهان العاملين مـــن تحقيـــق احتياجـــاتهم و طموحاتهم. و عموما فإن الأفراد يبحثون دوما عن رواتب و أجور و حوافز جيدة، وعن بيئـــة عمـــل ملائمة تتوفر فيها السلامة المهنية، كما أنهم يطمحون إلى تعامل إنساني متميز، و مشـــاركة فـــي إدارة المؤسسات و تبني لمقترحاتهم التطويرية. و مما لا شك فيه في هذا الإطار أن الاستثمار المستمر فـــي

تنمية رأس المال البشري سيؤدي بالضرورة الحتمية إلى رفع مستوى رضا الأفراد، و بالتالي سيؤثر ذلك إيجابا على مستوى الأداء المؤسسي[9].

الموردون: يتضمن مفهوم الموردين جميع من يقدم للمؤسسة الأجهزة، المعدات، الأدوات و المواد الخام... ، و لكن الأمر لا ينتهي هنا فقط إذ ينظم إليهم أيضا من يقدم للمؤسسة خدمات معينة، على غرار المتعاقدين و الاستشاريين. و من المهم أن تدرك المؤسسة أن مستوى أدائها يبقى مرتبط بأداء هؤلاء الموردين و مدى استعدادهم للتعامل مع المؤسسة.

أما فيما يتعلق بانتظارات الموردين اتجاه المؤسسة، فهم يأملون أن تربطهم معها علاقات دائمة و مستقرة يميزها احترام آجال السداد[10].

الحكومة: تعد الحكومة من خلال أذرعها التشريعية و القانونية صاحبة مصلحة عامة حيوية في المؤسسة، فهي مسؤولة قانونيا وأدبيا عن تأمين مستويات نوعية من الحياة لمواطنيها، و مسؤولة عن تأمين سلع و خدمات عامة لأفراد المجتمع بعيدا عن ما يسببه التلوث البيئي الناجم عن نشاطات مختلف المؤسسات[11]. لذلك فالحكومة غالبا ما تبحث عن مدى الالتزام بالقوانين و النظم و التعليمات، و كذا مساندة برامجها ودفع الالتزامات الضريبية. في حين تتوقع المؤسسة من الحكومة أن توفر الدعم و الأمن و الاستقرار و البيئة الاستثمارية الملائمة داخل المجتمع.

المؤسسات المالية: و هي التي تقدم للمؤسسة التمويل الكافي، لذا فإنه من مصلحة المؤسسات المالية أن تلتزم المؤسسة بالبنود المتفق عليها، و أن تزداد مقدرتها المالية و يتحسن مركزها المالي.

المجتمع المحلي: يعد المجتمع المحلي على نفس القدر من الأهمية التي تحظى بها الأطراف المستفيدة الأخرى، و كون المؤسسة جزء لا يتجزأ من هذا المجتمع فإن مسؤوليتها في الالتزام بجميع القوانين و التشريعات تصبح أعظم، مما يتوجب عليها و على العاملين معها لعب دور القدوة في ترسيخ ممارسات الالتزام المجتمعي[12]. و عموما يتوقع أفراد المجتمع في أن تساهم المؤسسة في تنمية المجتمع المحلي، و دعم و مساندة أبناء المنطقة و تهيئة فرص العمل لهم لامتصاص البطالة.

المؤسسات المنافسة: و هي تبحث غالبا عن التزام المؤسسة بقواعد المنافسة الشريفة.

جمعيات الدفاع عن البيئة: و تتوقع من المؤسسة التقليل من التلوث البيئي، و كذا المساهمة في برامج الصحة و الرعاية الاجتماعية.

نقابات العمال: و تتوقع التزام المؤسسة بقوانينها و نظمها، و كذا المساهمة في برامجها و احترام المعايير و الأعراف المهنية. كما أن هذه النقابات غالبا ما تطالب بتحسين الأجور و توفير متطلبات السلامة المهنية، و تهيئة فرص التدريب و التأهيل للعاملين.[13]

و تجدر الإشارة إلى أن لنظرية أصحاب المصالح أهمية نظرية و تطبيقية كبيرة، حيث يقول A.MULLENBACH :" تسمح نظرية أصحاب المصالح بتسيير المؤسسة بطريقة تأخذ بعين الاعتبار

إنتظارات أصحاب المصالح من جهة، مع مراعاة أهداف المؤسسة من جهة أخرى. كما أن المؤسسة التي تراعي أصحاب المصالح هي مؤسسة تبحث عن أهداف أكبر من تحقيق الربح و النمو ..."[14].

في حين يقول G.YAHCHOUCHI :" لقد أثبتت معظم الدراسات أن أداء المؤسسة يتحسن تدريجيا إذا تحسنت علاقاتها مع أصحاب المصالح ..."[15]. وهو نفس الرأي تقريبا الذي انتهى إليه كل من S.DAMAK-AYADI و Y.PESQUEUX [16].

و الجدير بالذكر في هذا الصدد أنه يصعب بل يستحيل على أي مؤسسة أن تلبي طلبات و إنتظارات كل الفئات المشكلة لأصحاب المصالح في آن واحد، فتحقيق مصالح فئة معينة قد يؤدي إلى تقليل قدرة المؤسسة على تحقيق مصالح فئة أخرى. فعلى سبيل المثال إن أية استجابة من قبل المؤسسة للمطالب الخاصة بحماية البيئة من التلوث سيؤدي إلى حرمان المساهمين بعضا من أرباحهم التي سيتم إنفاقها في مجال حماية البيئة و مكافحة التلوث، كما أن تلبية مطالب العمال في المؤسسة بزيادة رواتبهم و الإنفاق على سياسات التحفيز و المكافئات سيؤدي بالضرورة إلى الانتقاص من أرباح المساهمين، وربما أدى أيضا إلى تخفيض حجم المبالغ المخصصة للإنفاق على مكافحة التلوث و هكذا. و في هذا الإطار يقول A.CHAMARET " إن محدودية نظرية أصحاب المصالح تبرز من خلال تعارض أهداف و إنتظارات مختلف الفئات المشكلة لهذه الأطراف، كما قد يظهر هذا التعارض حتى بين أعضاء نفس الفئة الواحدة "[17]. لهذا على المؤسسة أن تقوم بإدارة عملية الاستجابة لمطالب هذه الفئات، بحيث تسعى دوما إلى تلبية الحد المعقول منها و لكل الفئات.

غير أنه في إطار عجز المؤسسات على تلبية مطالب كل فئات أصحاب المصالح، فإن هناك من الباحثين من اقترح ترتيب هذه الفئات حسب أهميتها. حيث يقول C.ALAZARD و S.SEPARI :" ينبغي أن تهتم المؤسسة أولا بتلبية طلبات زبائنها، بعدها تتجه إلى إشباع حاجات العاملين و الموردين..."[18].

أما M.L.BUISSON فتقترح إعطاء وزن نسبي لكل فئة من فئات أصحاب المصالح، و ذلك بالاعتماد على المعايير الثلاثة التالية[19] :

– قوة التأثير التي تتمتع بها كل فئة، و هي مرتبطة بالدرجة التي تستطيع من خلالها أن تفرض انتظاراتها و رغباتها على المؤسسة.

– طبيعة العلاقة بين المؤسسة و فئات أصحاب المصالح، فالبعض من هذه الفئات تربطهم علاقات قانونية و رسمية مع المؤسسة على غرار: العاملون، الزبائن، الموردون...، في حين تبقى علاقاتها مع فئات أخرى صورية فقط.

– مدى إلحاح و استعجال انتظارات و طلبات كل فئة من فئات أصحاب المصالح.

و على خلاف M.L.BUISSON فإن F.GIRAUD ترى بأنه لا يمكن اقتراح معايير محددة لترتيب فئات أصحاب المصالح، و ذلك لأن أهمية هذه الفئات تختلف باختلاف القطاع الذي تمارس فيه كل

مؤسسة، حيث تقول :" إن الأهمية النسبية لكل فئة من فئات أصحاب المصالح تخضع إلى اعتبارات قطاعية، فجمعيات حماية البيئة تعتبر من الفئات ذات الأهمية البالغة في بعض القطاعات مثل الصناعات الكيماوية و البترولية، غير أن أهميتها تتضاءل في قطاعات أخرى مثل السياحة و البنوك. و نفس الشيء بالنسبة للحكومة التي تعتبر الطرف الأهم في المؤسسات العمومية، غير أن أهميتها هذه تصبح ثانوية في مؤسسات أخرى..."[20].

و تجدر الإشارة في هذا الصدد إلى أن إنتظارات و تطلعات أصحاب المصالح يمكن أن تعتبر كقاعدة أساسية لوضع مؤشرات تقويم الأداء الشامل، و ذلك بعد التشاور مع هذه الأطراف[21]. حيث أن كل طرف سيحكم على أداء المؤسسة وفقا لمصلحته الخاصة، و هذا بدلالة المؤشرات التي تعبر عن هذه المصلحة. فالمساهم سيعتمد على مؤشر مردودية الأموال المستثمرة، في حين سيحتكم العاملون إلى مستوى الأجور و ظروف العمل، أما الزبائن فسينظرون إلى جودة المنتجات...[22]. لذلك اقترح بعض الباحثين و المتخصصين على الإدارت العليا للمؤسسات أن تتبنى واحدا أو أكثر من مؤشرات الأداء لكل فئة من فئات أصحاب المصالح، فالطبيعة المتشابكة لأهداف المؤسسات من جهة، و إنتظارات أصحاب المصالح من جهة أخرى، تفرض على المؤسسات السعي لتحقيق الحد الأدنى من التناسق و التلاؤم بين تلك الأهداف و الانتظارات بحيث تكون نتائج تقويم الأداء متناغمة في مختلف المجالات و ذلك بالشكل الذي يدعم الأداء الشامل للمؤسسة.

و الجدول الموالي يبين مؤشرات الأداء التي اقترحها FREEMAN، و التي تعكس أهداف و تطلعات بعض الفئات من أصحاب المصالح.

جدول رقم 1 : مؤشرات الأداء وفقا لمنظور أصحاب المصالح

فئات أصحاب المصالح	مؤشرات الأداء على المدى القريب	مؤشرات الأداء على المدى البعيد
العملاء	– المبيعات (القيمة و الحجم) – عدد العملاء الجدد – عدد احتياجات العملاء الجدد التي تم توفيرها	– النمو في المبيعات – معدل دوران العملاء – القدرة على السيطرة على الأسعار
الموردون	– تكلفة المواد الأولية – زمن التسليم – المخزون – توفير المواد الأولية	معدلات النمو في كل من : – تكلفة المواد الأولية – زمن التسليم – المخزون – توفير المواد الأولية
المساهمون	– العائد على السهم – القيمة السوقية للسهم – العائد على حق الملكية	– النمو في العائد على حق الملكية
العاملون	– عدد الاقتراحات – مستوى الإنتاجية – عدد الشكاوي	– عدد الترقيات – معدل دوران العمل
جمعيات الدفاع عن البيئة	– عدد اللقاءات – عدد المواجهات غير الودية – عدد الشكاوي لدى الجهات المتخصصة – عدد القضايا المرفوعة	– عدد المطالبات بالمساعدة من قبل الجمعيات الإقليمية و الدولية المدافعة عن البيئة.

المصدر : خالد محمد بني حمدان، وائل محمد صبحي إدريس :" الإستراتيجية والتخطيط الاستراتيجي، منهج معاصر"، دار اليازوري للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2007، ص 98.

من خلال الجدول السابق، يتضح لنا أن الباحث الأمريكي FREEMAN الذي يرجع له الفضل الكبير في تطوير نظرية أصحاب المصالح، ومن أجل إعطاء طابع عملي لنظريته قد اقترح مجموعة من المؤشرات لتقويم الأداء الشامل للمؤسسة. هذا الأخير الذي يقول عنه A.DOHOU و N.BERLAND :" إن الأداء الشامل في المؤسسة ماهو إلا محصلة لتنسيق الجهود بين مسيري المؤسسات من جهة، و أصحاب المصالح من جهة أخرى "[23].

وفي الواقع فإن التنسيق و التشاور ما بين المؤسسة و أصحاب المصالح، إضافة إلى أنه يساعد على بلوغ مستوى الأداء الشامل فإن له بعد استراتيجي بالنسبة للطرفين، حيث يقول في هذا الإطار H.D.ROURET:" إن التنسيق والتشاور ما بين المؤسسة و أصحاب المصالح من شأنه أن يدعم إستراتيجية التنمية المستديمة "[24].

انطلاقا مما سبق، يمكن القول أنه إذا كان الأداء هو الغاية النهائية للمؤسسة لأنه يمثل مستوى النجاح في تحقيق الأهداف. فإن عملية تقويم الأداء بالنسبة للمؤسسة تعني دراسة وتقويم نشاطها لقياس النتائج المتحققة و مقارنتها بالأهداف المرسومة مسبقا للوقوف على واقعها، وكذا تحديد الانحرافات التي حصلت بهدف اتخاذ الخطوات اللازمة لمعالجتها.

و في هذا الإطار فإن نظرية أصحاب المصالح رغم أنها اقترحت مجموعة من المؤشرات لتقويم الأداء من منظور كل فئة من فئات الأطراف المستفيدة، فإنها لم تقدم أي طريقة للتوليف بين مؤشرات الأداء و تذويبها في مؤشر وحيد و شامل[25].

و لهذا السبب فقد عمل العديد من الباحثين و المختصين فيما بعد على بناء و اقتراح بعض الأدوات و الأنظمة لتقويم الأداء المؤسسي و التي استعملت كنماذج للإفصاح، و هذا ما سنتناولها من خلال النقطة الموالية.

2- نماذج الإفصاح العالمية

إن عملية تقويم الأداء هي عملية قديمة قدم المؤسسات نفسها، فمنذ أن شرع الإنسان في ممارسة النشاط الاقتصادي كان إجراء تقويم الأداء مرادفا له و إن لم يكن معروفا بالمسميات و المصطلحات المتداولة في عالم اليوم. فقد كان القياس التقليدي قائما على أساس مؤشرات مالية بحتة تركز على النتيجة النهائية و بالذات الربح المتحقق من النشاط. و رغم أن هذا المقياس هو عنصر أساسي و حيوي في عملية تقويم الأداء إلا أنه نتيجة لتطور الحياة بجوانبها المختلفة و التطور التكنولوجي و المعلوماتي الكبير الذي سهل من عمليات الإنتاج الواسع فإن عنصر القياس المالي لوحده أصبح غير كافي لإعطاء صورة واضحة عن موقف المؤسسة الفعلي، وعليه كان لابد من إضافة مؤشرات أخرى ترتبط بالجوانب غير المالية للأداء مثل الجودة و المرونة و الإبداع و المسؤولية الاجتماعية و غيرها من المعايير الأخرى. لذلك سنحاول في هذا الصدد التطرق إلى أهم الأدوات و الطرق و النماذج التي ابتدعها الفكر الإداري العالمي في ميدان الإفصاح و تقويم الأداء الشامل للمؤسسة، حيث سنركز خاصة على:

- نموذج التقارير الثلاثية
- نموذج مبادرة الإبلاغ العالمية.

بعد ذلك سنقدم تقويما شاملا لهذين النموذجين أين سنبرز أهم ثغراتها و نقائصها.

2-1- نموذج التقارير الثلاثية [26] TRIPLE BOTTOM LINE REPORTING

تتعامل المؤسسات مع كميات كبيرة من المعلومات البيئية و الاقتصادية و الاجتماعية و تواجه تحديات لتكييفها في عدد محدود من المؤشرات الحاكمة حتى تستطيع تقويم أدائها و اتخاذ قرارات التطوير. و في هذا الإطار فقد ظهر حديثا نموذج التقارير الثلاثية كنموذج فائق يساعد المؤسسات على تقويم أدائها وفقا لثلاثة أبعاد هامة اقتصادية و اجتماعية و بيئية، وكل بعد من هذه الأبعاد يمثل تحديا هائلا بالفعل لإدارة المؤسسة. و قد طور مفهوم التقارير الثلاثية من طرف الباحث JOHN ELKINGTON وذلك من خلال إصداره سنة 1997 لكتابه الموسوم: "CANNIBALS WITH FORKS"، و الذي من خلاله أوضح أنه على المؤسسات أن تأخذ بعين الاعتبار نتائجها البيئية و الاجتماعية بنفس درجة اهتمامها بنتائجها المالية[27]. و في هذا الإطار يرى P.R.DEMONTROND و A.JOYEAU أنه لن تكون للمؤسسة شرعية إلا إذا أخذت بعين الاعتبار الأبعاد الثلاثة المشكلة لنموذج التقارير الثلاثية[28].

و لقد تزايد في الوقت الراهن استخدام المؤسسات للتقارير الثلاثية عن نتائج أعمالها نتيجة التنافس من أجل جذب العملاء و رؤوس الأموال، و ينبع هذا الأمر من فكرة أن المؤسسات لا تعد مجرد كيانات اقتصادية فقط، وهو الأمر الذي يدفع إدارة هذه المؤسسات إلى التفكير في المشروع الاقتصادي ليس فقط من المنظور التجاري و لكن أيضا من المنظورين الاجتماعي و البيئي. و عليه فإن الفكرة الأساسية التي تكمن وراء ظهور مفهوم التقارير الثلاثية عن نتائج الأعمال عند تقويم أداء المؤسسات تتمثل في أن الأداء المالي لم يعد هو المحدد الوحيد لوضع المؤسسة في السوق أو لمستوى نجاحها عموما، بل يتعين عليها الاستجابة للمطالب الخاصة بتوفير المزيد من المعلومات عن الآثار الاجتماعية و البيئية لأنشطتها.

و في ما يلي عرض موجز للأبعاد الثلاثة لهذا النموذج[29]:

- **مؤشرات الأداء الاقتصادي:** وهي تغطي الأمور المرتبطة بالتعاملات الاقتصادية للمؤسسة و تركز على كيفية تغير الوضع الاقتصادي للأطراف أصحاب المصلحة نتيجة لأنشطة المؤسسة. و عليه فإنه من الناحية الاقتصادية تضمن التقارير الثلاثية عن نتائج أعمال المؤسسة توافر الشفافية و المعلومات المالية في الوقت المناسب لكل من المستثمرين و العاملين و العملاء و الشركاء التجاريين و الموردين.
- **مؤشرات الأداء الاجتماعي:** تهتم بتأثير المؤسسة على النظم الاجتماعية داخل الموقع الذي تعمل فيه. و عليه فإن التركيز من خلال هذا المنظور يكون على الصالح العام للمجتمعات التي تعمل

فيها المؤسسات، حيث يوفر نموذج التقارير الثلاثية معلومات عن المعايير و الممارسات الأخلاقية و التنمية المهنية و كذا بيانات خاصة بتعيين العاملين و التبرعات الخيرية.

- **مؤشرات الأداء البيئي:** تهتم بتأثير المؤسسة على النظم الطبيعية الحية و غير الحية متضمنة النظم البيئية الحيوية و الأرض و الهواء و الماء، و تساعد تلك المؤشرات في تحديد التأثيرات البيئية الأكثر أهمية و كذا إظهار الأهداف البيئية للمؤسسات.

و مع ذلك فإن فكرة التقارير الثلاثية لا تعني قيام المؤسسة بتقسيم المسؤولية القانونية إلى عنصر اقتصادي و آخر اجتماعي و ثالث بيئي، و النظر لأي منهم بمعزل عن الآخر. بل على العكس يجب النظر إلى كافة العناصر كوحدة واحدة، حيث أن أي عنصر منهم يسهم بنفس القدر في تحقيق الهدف النهائي للمؤسسة. و في هذا الإطار يرى JOHN ELKINGTON أن النتائج الثلاثة المشكلة لهذا النموذج ترتبط في ما بينها، كما أنها تتعارض في بعض الأجزاء، و عليه يضيف هذا الباحث أن المؤسسات التي تستطيع أن تقدم لفئات أصحاب المصالح صورة واضحة عن مستقبلها و عن قدرتها على تحقيق مستويات أداء جيدة في هذه المجالات الثلاثة مقارنة بمنافسيها هي التي يمكنها التفوق في الأخير[30].

و نتيجة لأهمية نموذج التقارير الثلاثية و كذا الشهرة الكبيرة التي أضحى يتمتع بها، فقد تم اعتماده رسميا من طرف المفوضية الأوروبية بداية من شهر أفريل سنة 2000 كأداة لقياس القيمة العليا للمؤسسات LA VALEUR SUPERIEURE DES ENTREPRISES، و هي القيمة التي لا تأخذ فقط بعين الاعتبار الأداء الاقتصادي للمؤسسة و لكن أيضا مدى مساهمتها في حماية البيئة و تنمية المجتمع الذي تتواجد فيه[31]. وهذا ما دفع كل من A.DOHOU و N.BERLAND إلى اعتبار أن نموذج التقارير الثلاثية أصبح يمثل المقاربة الأنجلوسكسونية الرئيسية لتقويم الأداء الشامل للمؤسسة[32].

2-2- نموذج مبادرة الإبلاغ العالمية[33] GLOBAL REPORTING INITIATIVE

تعد مبادرة الإبلاغ العالمية مؤسسة مستقلة تتمثل مهمتها في تطوير ونشر المبادئ التوجيهية المعمول بها عالميا و ذلك بغرض رفع تقارير شاملة عن أداء المؤسسات، و تقترح هذه المؤسسة مجموعة متناغمة من المؤشرات لكي تستخدم طوعيا من قبل المؤسسات والمنظمات الحكومية وغير الحكومية لرفع التقارير عن الأبعاد الاقتصادية والبيئية والاجتماعية لأنشطتها ومنتجاتها وخدماتها. و لقد بدأت هذه المؤسسة عملها في عام 1997 من خلال شراكة تم إجراؤها بين منظمة ائتلاف الإقتصادات المسؤولة تجاه البيئة CERES[34] و هي منظمة غير حكومية أمريكية تهتم بحماية البيئة من جهة و برنامج الأمم المتحدة للبيئة PNUE[35] من جهة أخرى. و لقد أصبحت هذه المؤسسة مستقلة في عام 2002 حيث اتخذت من أمستردام الهولندية مقرا لها و ذلك بعد أن كان مقرها في بوسطن في الولايات المتحدة الأمريكية[36].

و تجدر الإشارة إلى أن المبادرة العالمية للإبلاغ GRI هي أكثر الأطر العالمية للإبلاغ استخداماً لتقويم الأداء بالنسبة لمعايير حقوق الإنسان، والعمل، والبيئة، ومكافحة الفساد، بالإضافة إلى معايير مواطنة الشركات.

و مبادرة الإبلاغ العالمية هي عملية يشترك فيها أصحاب مصلحة متعددون و تتلخص رسالتها في أن تجعل من الإبلاغ الاقتصادي والبيئي والاجتماعي ممارسة روتينية تستجيب لأعلى مواصفات الصرامة و المصداقية و الوضوح و القابلية للمقارنة شأنه في ذلك شأن التقارير المالية المعروفة[37]. وتعمل مبادرة الإبلاغ العالمية على صياغة ونشر مبادئ توجيهية للإبلاغ عن الاستدامة تكون قابلة للتنفيذ عالمياً، وتتبع المؤسسات هذه المبادئ التوجيهية طوعاً في الإبلاغ عن الأبعاد الاقتصادية والبيئية والاجتماعية لأنشطتها ومنتجاتها وخدماتها. وتستكمل تلك المبادئ باستمرار من خلال عملية تقوم على توافق الآراء بين أصحاب المصلحة المتعددين.

وتهدف مبادرة الإبلاغ العالمية إلى مساعدة المؤسسات عن طريق تحديد المجالات التي ينبغي تحسينها وزيادة التواصل مع أصحاب المصلحة، كما أنها تهدف إلى مساعدة المنظمات غير الحكومية والنقابات عن طريق تيسير الحوار مع أرباب العمل وتقديم معلومات متماسكة. بالإضافة إلى مساعدة كل من المستثمرين من خلال التعهد بوضع منهج موحد يشبه الإبلاغ المالي، وأيضا الحكومات من خلال توفير أداة مرنة تعد مصدرا لمختلف أنواع المعلومات.

وتنقسم المؤشرات المقترحة إلى ثلاثة أنواع: مؤشرات اقتصادية ومؤشرات بيئية وأخرى اجتماعية. حيث تقيس المؤشرات الاقتصادية تأثير المؤسسة على الوضعية الاقتصادية لأصحاب المصالح و كذا تأثيراتها على الأنظمة الاقتصادية على المستوى المحلي و الوطني و العالمي، ومن أمثلة هذا النوع من المؤشرات نذكر: الأرباح الصافية، الهامش الإجمالي، نسب المديونية، إنتاجية العمل، إجمالي الضرائب المدفوعة...في حين تقيس المؤشرات البيئية تأثير المؤسسة على الأنظمة الطبيعية[38]، ومن أمثلة هذا النوع من المؤشرات نذكر: إجمالي استهلاك المؤسسة من الطاقة، إجمالي استهلاك المؤسسة من الماء، انبعاثات الغازات التي تسببها المؤسسة، الحجم الكلي لنفايات المؤسسة[39]...أما المؤشرات الاجتماعية فتقيس تأثير المؤسسة على مواردها البشرية و كذا على الوسط الاجتماعي التي تمارس فيه نشاطها[40]، و من أمثلة هذا النوع من المؤشرات نذكر: معدل دوران العمل، معدل حوادث العمل، حجم ميزانية التكوين، مدى مساهمة الأفراد في عملية اتخاذ القرار...

و عموما يشتمل نموذج GRI على 97 مؤشراً في المجموع، 50 من بينها مؤشرات أساسية و 47 مؤشرات إضافية، وتعتبر المؤشرات الأساسية هامة بالنسبة لمعظم المؤسسات و كذا مختلف فئات أصحاب المصالح.[41]

وقد أصابت مبادرة الإبلاغ العالمية بأن جعلت مداولاتها جامعة قدر الإمكان، كما أن أي طرف مهتم وملتزم بإمكانه الانضمام إلى عملية وضع المبادئ التوجيهية والمشاركة فيها. و يتضمن كل جهاز من

الأجهزة التقنية والإدارية التابعة للمبادرة ممثلين عن المؤسسات الاقتصادية، المنظمات غير الحكومية، مكاتب الاستشارات، الجامعات، المجتمع المدني، مكاتب المحاسبة، نقابات العمال...[42]

و لقد أثار عدد المؤشرات وتنوعها تساؤلات لدى العديد من المؤسسات تتعلق بتكلفة إصدار التقارير بما يتفق والمبادئ التوجيهية، و كانت نتيجة ذلك أن معظم معدي التقارير بموجب المبادرة يختارون استخدام المؤشرات التي يشعرون أنها متصلة أوثق اتصال بمؤسساتهم. كما أن هناك مؤسسات تحتج بأنها قد تتعرض لخطر إمكانية الكشف عن معلومات حساسة عبر بعض المؤشرات. غير أن رواد هذه المبادرة يردون على هذه الانتقادات، بأن المبادئ التوجيهية لا تزال في طور النمو، و هم الآن بصدد التعلم من تجاربهم ومن تعليقات أصحاب المصلحة.

و رغم هذه الانتقادات فإن هناك العديد من الباحثين و المختصين على غرار S.GIAMPORCARO-SAUNIERE[43] و F.RASOLOFO-DISTLER[44] من يرى أن نموذج GRI يعد من أكثر النماذج تقدما في مجال الإفصاح عن الأداء المؤسسي الشامل.

خاتمة

على الرغم من حداثة نموذجي الإفصاح السابقين و كذا محاولتهما تدارك النقائص التي كانت تعاني منها أنظمة التقويم التقليدية، خاصة ما تعلق بضرورة الاعتماد على مجموعة متكاملة من مؤشرات الأداء بدلا من التركيز الحصري على المؤشرات المالية فقط. إلا أنها لم تنجو من عديد الانتقادات أهمها عدم ايلاء هذه النماذج أهمية كبيرة من أجل إحداث توازنات بين مختلف مؤشرات تقويم الأداء، و خاصة الموازنة بين أهداف المؤسسة الطويلة الأجل و أهدافها القصيرة، و كذا الموازنة ما بين المؤشرات المالية و المؤشرات غير المالية، إضافة إلى الموازنة ما بين المؤشرات التي تعكس جوانب المؤسسة الداخلية و المؤشرات التي تعبر عن جوانبها الخارجية. كما أن هناك من يرى أن هذه النماذج فضلا عن قلة اهتمامها بالجوانب الإستراتيجية للأداء، فإنها لم تقترح آليات واضحة من أجل الربط ما بين إستراتيجية المؤسسة البعيدة المدى و أنشطتها القصيرة الأجل. غير أن أهم نقد وجه إلى هذه النماذج جاء نتيجة لمحاولتها الإفصاح عن الأداء الشامل للمؤسسة بناء على افتراض أن هذا الأخير يتألف من مجموع الأداء الاقتصادي و الاجتماعي و البيئي، و عليه فإنه من خلال الجمع بين هذه الأداءات الثلاثة يمكن الحصول في الأخير على أداء المؤسسة الشامل. غير أن هذه الفكرة لقيت نقدا لاذعا من طرف أغلب الباحثين و المختصين و ذلك لأنها أهملت العلاقات و التأثيرات المتبادلة التي قد تحدث بين كل من الأبعاد الاقتصادية و الأبعاد الاجتماعية و الأبعاد البيئية للأداء الشامل، و في هذا الإطار يقول كل من A.DOHOO و N.BERLAND: "إن أداء المؤسسة الشامل لا يقاس فقط من خلال تقويم المؤشرات الاقتصادية و الاجتماعية و البيئية ثم الجمع بين النتائج المتحصل عليها في تقرير موحد، و لكن يقاس أيضا من خلال التأثيرات المتبادلة بين هذه الأصناف الثلاثة من المؤشرات"[45]. و هو نفس الرأي تقريبا الذي خرج به H.ATTOUCH [46].

[1] Georges YAHCHOUCHI : " Valeur ajoutée par les parties prenantes et création de valeur de l'entreprise ", P66, in site Internet : http://www.lacpa.org.lb/Includes/Images/Docs/TC/newsletter25/18%20Dr.%20Georges%20Yahchouchi.pdf Le : 25avril 2009.

2 Jérôme CABY, Gérard HIRIGOYEN :" La Création de Valeur de l'entreprise ", 2ème édition, éd: ECONOMICA, Paris, 2001, P104 .

[3] Salma DAMAK-AYADI, Yvon PESQUEUX : " La théorie des parties prenantes en perspective ", P3, in site Internet : http://www.unice.fr/edmo/ethiquepesqueux.pdf le : 20 mai 2009.

[4] Centre des Jeunes Dirigeants d'entreprise (CJD): «Le guide de la performance globale», éd: d'organisation, 3ème tirage, 2006,, P16.

[5] Marc LASSAGNE, Samuel MERCIER :"La gestion de risque éthique en entreprise: une gestion paradoxale ?", Cahier du FARGO, octobre 2006, P2.

[6] Stéphanie GIAMPORCARO-SAUNIERE :" L'investissement socialement responsable entre l'offre et la demande", thèse de doctorat de sociologie, université RENE DESCARTES, PARIS V, 2006, P35.

[7] فلاح حسن الحسيني: "إدارة المشروعات الصغيرة – مدخل استراتيجي للمنافسة والتميز –"، الطبعة الأولى، دار الشروق للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2006، ص 71.

[8] Centre des Jeunes Dirigeants d'entreprise (CJD): Op.cit, P80.

[9] خالد محمد بني حمدان، وائل محمد صبحي إدريس: "الاستريتيجية والتخطيط الاستراتيجي، منهج معاصر"، دار اليازوري للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2007، ص 98.

[10] Jérôme CABY, Gérard HIRIGOYEN : Op.cit, P105.

[11] أحمد القطامين : "الإدارة الإستراتجية: مفاهيم وحالات تطبيقية "، دار مجدلاوي للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2002، ص25.

[12] خالد محمد بني حمدان، وائل محمد صبحي إدريس : مرجع سبق ذكره، ص99 .

[13] فلاح حسن الحسيني : مرجع سبق ذكره، ص 61.

[14] Astrid MULLENBACH:" La responsabilité sociétale des entreprises ", les cahiers du CERGOR, N°02/01, Mars 2002, P14.

[15] Georges YAHCHOUCHI: Op.cit, P64.

[16] Salma DAMAK-AYADI, Yvon PESQUEUX : Op.cit, P8.

[17] Aurélie CHAMARET : "Créer un espace de dialogue et de délibération entre les entreprises et leurs parties prenantes", 2ème congrès du réseau international de recherche sur les organisations et le développement durable, P3- 4, in site internet : http://www.riodd2008.net/Actes2/Chamaret.pdf le : 15 mai 2009.

[18] Claude ALAZARD, Sabine SEPARI: « Contrôle de gestion », 5ème édition, éd : DUNOD, Paris, 2005, P700.

[19] Marie-Laure BUISSON : "Comment gérer les raisons multiples ?, la légitimation de l'organisation en question ", P[illegible], in site internet : http://www.cerog.org/fileadmin/files/cerog/wp/731.pdf le : 02 aout 2009.

[20] Françoise GIRAUD et al : « Contrôle de gestion et pilotage de la performance», 2éme édition, éd: GUALINO, Paris, 2004, P7[illegible]-74.

[21] Angèle DOHOU, Nicolas BERLAND :" Mesure de la performance globale des entreprises", P17-18, in site internet : http://www.iae.univ-poitiers.fr/afc07/Programme/PDF/p154.pdf le :13 mai 2009

[22] Yves Frederic LIVIAN: " Organisation : théories et pratiques ", éd: DUNOD, Paris, 1998, Op.cit, P23.

[23] Angèle DOHOU, Nicolas BERLAND : Op.cit, P20.

[24] Hugues du ROURET : « Pour que l'entreprise soit le moteur du développement durable », P26, in site internet : http://www.etudes.ccip.fr/archrap/pdf03/rou0303.pdf le : 13.05.2008.

[25] Angèle DOHOU, Nicolas BERLAND : Op.cit, P20.

[26] إن الترجمة اللغوية لمصطلح BOTTOM LINE تعني الخط الأخير في الميزانية، غير أن أغلب مراجع التسيير باللغة العربية تتبنى عبارة التقارير الثلاثية كترجمة اقتصادية لعبارة TRIPLE BOTTOM LINE REPORTING.

[27] Delphine GENDRE-AEGERTER:"La perception du dirigeant de PME de sa responsabilité sociale: une approche par la cartographie cognitive", thèse de doctorat en sciences économiques et sociales sous la direction

de Eric DAVOINE, la Faculté des Sciences économiques et sociales de l'Université de Fribourg, Suisse, 2008, P141.

[28] Philippe ROBERT-DEMONTROND, Anne JOYEAU: "Résistances des consommateurs à la labellisation sociale : de la critique des modalités à la critique de la logique économique sous-jacente", 9th International Conference Marketing Trends, 21-23 Janvier 2010, VENICE, P3.

[29] Observatoire sur la responsabilité sociétale des entreprises (ORSE): "Analyse comparative d'indicateurs de développement durable", octobre 2003, P10, in site internet: http://www.industrie.gouv.fr/pdf/devdurable1.pdf le:20.03.2010

[30] Erwan HARSCOET: "Développement d'une comptabilité environnementale orientée vers la création de valeur: l'application a un investissement de prévention des pollutions", thèse de doctorat en génie industriel sous la direction de Daniel FROELICH, l'école national supérieure d'arts et métiers, CHAMBERY, FRANCE, 2007, P61.

[31] François LÉPINEUX: "Dans quelle mesure une entreprise peut-elle être responsable a l'égard de la cohésion sociale?", thèse de doctorat en sciences de gestion sous la direction de Yvon PESQUEUX, Conservatoire national des arts et métiers, Laboratoire d'Investigation en Prospective, Stratégie et Organisation (LIPS), PARIS, 2003, P93.

[32] Angèle DOHOU, Nicolas BERLAND: Op.cit, P16.

[33] في بعض المراجع العربية يتم استخدام عبارة " المبادرة العالمية للتقرير" بدلا من عبارة " المبادرة العالمية للإبلاغ " من أجل ترجمة مصطلح GLOBAL REPORTING INITIATIVE.

[34] CERES: **C**oalition for **E**nvironmentally **R**esponsible **E**conomies

[35] PNUE: **P**rogramme des **N**ations **U**nies pour l'**E**nvironnement

[36] Fana RASOLOFO-DISTLER: "Conception et mise en œuvre d'un système de pilotage intégrant la responsabilité sociale de l'entreprise: une méthode combinatoire", Thèse de doctorat en sciences de gestion, sous la direction de François MEYSSONNIER, Université Paul Verlaine, Metz, France, 2009, P68.

[37] Observatoire sur la responsabilité sociétale des entreprises (ORSE): "Analyse comparative d'indicateurs de développement durable", Op.cit, P109.

[38] Angèle DOHOU, Nicolas BERLAND: Op.cit, P16.

[39] Patrick IRIBARNE: "Les tableaux de bord de la performance", 2[ème] édition, éd: DUNOD, PARIS, 2006, P252.

[40] Hicham ATTOUCH: " La performance globale de l'entreprise revisitée ", revue des économies nord africaines, N°5, P63, in site internet : http://www.univ-chlef.dz/renaf/Articles_Renaf_N_05/article_19.pdf , le:12.06.2010

[41] روجر آدامز: "الأدوات والإرشادات والمعايير فيما يتعلق بالإبلاغ عن المسؤولية الاجتماعية للشركات وعن الاستدامة"، مؤتمر الأمم المتحدة للتجارة و التنمية حول كشف البيانات المتعلقة بتأثير الشركات على المجتمع – الاتجاهات و القضايا الراهنة – ، 2004، ص110، على الموقع الالكتروني: http://www.unctad.org/ar/docs/iteteb20037_ar.pdf بتاريخ: 2010.06.01

[42] Delphine GENDRE-AEGERTER: Op.cit, P149.

[43] Stéphanie GIAMPORCARO-SAUNIERE: Op.cit, P351.

[44] Fana RASOLOFO-DISTLER: Op.cit, P68.

[45] Angèle DOHOU, Nicolas BERLAND: Op.cit, P16-17.

[46] Hicham ATTOUCH: Op.cit, P63.